República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
1983/2023 - 40 AÑOS DE DEMOCRACIA

Informe Firma Conjunta Transferible

Número: IF-2023-119993350-APN-VOCVIII#TFN

CIUDAD DE BUENOS AIRES
Lunes 9 de Octubre de 2023

Referencia: (SALA C, VOCALÍA 8) PALLARONI LUIS ALBERTO - EX-2020-12031990- -APN-SGAI#TFN - SENTENCIA

En el día de la fecha, se reúnen los miembros de la Sala "C" del Tribunal Fiscal de la Nación, Dres. Claudio Esteban Luis (Vocal Titular de la 8° Nominación) y Viviana Marmillon (Vocal Titular de la 7° Nominación) para resolver en el expte. electrónico **EX-2020-12031990- -APN-SGAI#TFN** caratulado **"PALLARONI LUIS ALBERTO s/ apelación":**

El Dr. Luis dijo:

I.- Que mediante RE-2020-12012400-APN-SGAI#TFN e IF-2020-72180548-APN-DTD#JGM se interpuso recurso de apelación contra la Res. 11/2020 que determinó el IVA de los períodos fiscales 04/2016 y 01 a 06/2018, e intimó su pago con más intereses resarcitorios, y aplicó una multa graduada en 3 tantos del impuesto defraudado en el período 04/2016 (cfme. arts. 46 y 47 inc. "b", ley 11.683), difiriéndose la aplicación de la sanción correspondiente a los períodos 02 a 04/2018 (cfme. art. 20, ley 24.769, entonces vigente).

II.- Que la recurrente desconoció las infracciones que se le imputan y rechazó la resolución por la que se le impuso multa, por no haberse analizado su conducta. Asimismo, relató que si los inspectores hubieran cotejado los formularios del Instituto Nacional de Vitivinicultura (INV) de los que surgen las constancias de pesaje e ingreso de los frutos cosechados, con las facturas de venta que emitiera en los mismos períodos por MANO DE OBRA y por TRANSPORTE, al GRUPO PEÑAFLOR S.A., PEÑAVID S.A. y BODEGAS SALENTEIN S.A., hubieran confirmado que los servicios cuestionados fueron efectivamente prestados a favor de la recurrente y abonados conforme lo acreditara con los resúmenes de cuenta bancaria presentados. Agregó que no existió de su parte falta de presentación de DDJJ, y que tampoco efectuó DDJJ engañosas u ocultación maliciosa.

Negó y desconoció las infracciones que se le imputan. A su vez, solicitó que "se revoque por contrario imperio la determinación por el IVA por los períodos fiscales abril/2016, y enero/2018 a junio/2018 ambos inclusive, intereses resarcitorios por dichos conceptos por los períodos fiscales abril/2016, y febrero/2018 a abril/2018, multa por el IVA por el período fiscal abril/2016, y que se instruya inicio de sumario en los

términos del Art. 20 de la Ley N° 24.769 por los períodos fiscales de febrero/2018 a abril/2018” (SIC). Hizo hincapié en que las circunstancias de la causa ameritan la reducción de la sanción.

Advirtió que el organismo recaudador no logró probar ni demostrar o explicar los hechos que harían posible la aplicación de las presunciones de dolo. En consecuencia, solicitó la nulidad de la resolución apelada.

Manifestó que la multa impuesta resulta sumamente excesiva en relación a los antecedentes de la causa y solicitó, en consecuencia, la reducción de la misma en los términos del art. 49 de la ley 11.683.

Planteó que su accionar se enmarca en un accionar razonable que, en el caso, lo exime -a su criterio- de cualquier tipo de sanción por encontrarse amparado en un error excusable en los términos del art. 50 de la ley 11.683.

Citó doctrina y jurisprudencia en apoyo de su postura, ofreció prueba, y peticionó que se revoque la resolución apelada, con costas.

III.- Que mediante IF-2020-58542163-APN-DTD#JGM se presentó el fisco nacional y contestó el traslado del recurso sólo respecto de la multa aplicada por tratarse del único agravio planteado, acompañó los antecedentes administrativos (aa) y solicitó que se confirme la resolución apelada, con costas.

IV.- Que mediante PV-2020-79800232-APN-VOCVIII#TFN se abrió la causa a prueba, a través de la PV-2023-102196550-APN-VOCVIII#TFN se clausuró el período probatorio y se elevaron los autos a consideración de la Sala “C”. A través del IF-2023-105381353-APN-VOCVIII#TFN se pusieron autos para alegar, haciendo uso de su derecho el fisco en IF-2023-109769085-APN-DTD#JGM y la actora en. IF-2023-111811109-APN-DTD#JGM. Finalmente, mediante IF-2023-115824810-APN-VOCVIII#TFN se llamaron autos para dictar sentencia.

V.- Que debo recordar que el Tribunal no se encuentra obligado a tratar todas y cada una de las argumentaciones de las partes, sino tan sólo aquellas que son conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (cfr. CSJN, Fallos 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 297:140; 301:970, entre otros).

VI.- Que primero corresponde me expida acerca de la nulidad planteada por la actora, por entender que no se demostraron los hechos sobres los que se aplicó la sanción impuesta.

Como expresó nuestro Alto Tribunal, para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (cfme. Fallos 318:1798, 324:151, entre otros).

En este orden de ideas, la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, es decir, que estos elementos se presentan como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación refiere a la exposición de las razones que han llevado a su dictado, y en especial, la expresión de los antecedentes que lo preceden y justifican.

La exigencia de la misma está fundada en una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justificaron su dictado.

En este contexto, corresponde señalar que el acto apelado fue dictado con fundamento en las circunstancias de hecho y derecho que antecedieron, es decir, que no sólo se cumplió con los requisitos externos de validez, sino que valoró las circunstancias fácticas y jurídicas que los presuponen, más allá del acierto o error en que pudo haber incurrido el ente fiscal al valorarlas.

Al respecto, observo que los agravios de la apelante representan una mera discrepancia con el fondo de la materia objeto de litigio. En consecuencia, corresponde rechazar la defensa de nulidad intentada.

Con relación a las costas, si bien el planteo fue tratado previamente, lo cierto es que fue articulado por la recurrente como una defensa más contra el acto apelado y con la finalidad de obtener la revocación del mismo, por lo que, al no haberse generado una actividad procesal autónoma, resulta improcedente imposición de costas a su respecto.

VII.- Que previo a continuar con el análisis sobre el fondo del asunto, cabe puntualizar que si bien el fisco, al contestar el traslado del recurso, indicó que la actora sólo expresó agravios respecto de la sanción impuesta; lo cierto es que -si bien con poca claridad- se advierten algunos agravios difusos relacionados con el ajuste impositivo, y del F.4 surge como monto y períodos apelados no sólo la multa aplicada, sino también el impuesto y sus intereses, habiéndose abonado la tasa de actuación considerando como base la totalidad de los conceptos del acto apelado. No obstante ello, mediante PV-2022-102526555-APN-VOCVIII#TFN se intimó a la recurrente para que aclare dicha situación, lo que cumplió mediante IF-2022-126495619-APN-DTD#JGM, afirmando que el recurso fue interpuesto contra la Res. 11/2020 en forma íntegra. Una vez corrido el traslado al fisco de lo manifestado por la actora, aquél ratificó lo manifestado al contestar el traslado del recurso.

Hecha esta aclaración y conforme surge de la resolución por la que se corrió la vista del art. 17 de la ley 11.683 como así también de la resolución apelada, la actividad de la recurrente es la de “servicios agrícolas NCP” y “servicios de transporte automotor de pasajeros NCP”.

Al momento de iniciarse la fiscalización, el contribuyente contaba con la correspondiente presentación de las DDJJ de IVA por los períodos fiscales 04/2016 y 01 a 06/2018.

El contribuyente aportó el libro IVA compras por los períodos solicitados e IVA ventas sólo por los períodos 04/2016 y 02, 03 y 04/2018 y, luego las facturas con sus respectivos medios de pago.

En base a ello, el fisco realizó tareas de auditoría detectando irregularidades sobre los siguientes proveedores:

***Jorge Daniel Diez**: Se encuentra inscripto a partir de 04/2018 en diversas actividades sin relación entre sí: servicio de transporte automotor de cargas n.c.p.; reparación y mantenimiento de máquinas y equipos n.c.p.; venta al por mayor de artículos de ferretería y materiales eléctricos; alquiler de maquinarias y equipo de construcción e ingeniería civil, sin operarios; servicios de apoyo agrícola n.c.p. Con anterioridad, estuvo inscripto en: servicios de alquiler y explotación de inmuebles para fiestas, convenciones y otros eventos similares; servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes rurales propios o arrendados n.c.p.; servicios minoristas de agencias de viajes, servicios de preparación de comidas para

empresas y eventos; servicios de turismo aventura; servicios complementarios de apoyo turístico n.c.p. Declaró, mediante nota del 25/09/2018, que su única actividad fue la de organización de eventos y fiestas y que la realizó hasta fines del año 2016, no facturando nada más desde esa fecha. De acuerdo con la información de las bases de datos del organismo, el Sr. Diez emitió 713 facturas electrónicas en el período 07/2016 a 05/2018 por un importe total de $154.513.726,80. Se observó la emisión de facturas hasta 05/2018, fecha en la que se modificó la habilitación de emisión de facturas "A" a facturas "M". Entre los conceptos facturados en las facturas electrónicas mencionadas podemos observar: ladrillos y ladrillones de primera puestos en obra, flete y descarga incluida; cemento; cal; mezcla física nitrofoska; fosfato diamonico, urea granulada; panel led cuadrada de aplicar 8 watt; cable unipolar, tester digital con display buzzer; servicio de alquiler de plataforma eléctrica, para trabajos en altura con traslado incluido; servicios de cosecha y acarreo de uvas, etc. No se pudo constatar la adquisición por parte del Sr. Diez de bienes de cambio que permitan justificar las operaciones comerciales facturadas. Presentó DDJJ del IVA hasta 09/2017. La última DDJJ en el IG es la correspondiente a 2016. No declaró empleados en relación de dependencia en los períodos de mayor facturación y declaró 1 empleado hasta 01/2016. Fue incluido en la base APOC a partir de 03/2017 por no poseer capacidad económica. La documentación aportada por el contribuyente en copia simple (declaraciones de ingreso de uva emitidas por el INV) no poseen entidad suficiente para probar la prestación del servicio facturada por el proveedor observado. Conforme las DDJJ de ingreso de uva, la uva fue trasladada en camiones cuyos dominios se detallan en los formularios citados, de los cuales algunos figuran a nombre de Jorge Eduardo Ponce. De la consulta a la base eFisco respecto de este último, se constató que está inscripto en la actividad de "servicio de transporte automotor urbano de carga n.c.p." y se consultó factuweb resultando que no posee talonarios con CAI vigente al momento de la operación cuestionada y que sólo utiliza facturación electrónica. De la apertura de la facturación electrónica resultó que sus clientes son Peñavid S.A. y Grupo Peñaflor S.A. y los conceptos facturados: acarreos de uva.

***Vicente Francisco Mancuso:** Se encuentra inscripto en: servicios de apoyo para la minería, excepto para la extracción de petróleo y gas natural; servicio de transporte automotor de carga n.c.p.; alquiler de vehículos automotores n.c.p., sin conductor ni operarios; servicios de operadores logísticos n.c.p; y servicio de transporte automotor de pasajeros n.c.p. No pudo ser localizado en el domicilio fiscal declarado. De acuerdo con la información de las bases de datos del organismo, emitió 140 facturas electrónicas en el período 05/2017 a 03/2018 por un importe total de $ 32.995.588,40. Presentó la DDJJ del IG por el período 2015 sin movimientos, la de 2016 con saldo a favor de AFIP y la de 2017, no fue presentada. En relación al IVA, la última DDJJ corresponde a 09/2017. Conforme las bases de datos de AFIP, posee empleados en relación de dependencia ya que registra baja en Aportes de SS desde 06/2016. Las acreditaciones bancarias informadas para 2017 ascienden a la suma de $ 105.100. No posee bienes registrables a su nombre que reflejen una situación patrimonial acorde a los montos facturados. No se observan retenciones ni percepciones sufridas que hagan presumir la adquisición de bienes o servicios para llevar adelante la actividad. El proveedor declaró que realizó la actividad de transporte contratando a terceros, sin embargo no posee contratos formulados ni documentación ni registraciones que acrediten dichas contrataciones. Se encuentra incluido en la base APOC por no poseer capacidad económica ni financiera con resistencia a la fiscalización desde 01/2014. La documentación aportada por el contribuyente en copia simple correspondiente a DDJJ de ingreso de uva emitidas por el INV acreditaría el ingreso de uva por parte de PEÑAFLOR S.A. y PEÑAVID S.A. a la Bodega GRUPO PEÑAFLOR S.A. La uva antes mencionada fue trasladada en camiones cuyos dominios se detallan en los formularios citados, cuyos conductores han sido identificados como "Flores Ernesto" y "Fernández". De la consulta a sistema e-fisco por dominios, surge que ninguno de los vehículos figuran registralmente a nombre de los Sres. Flores o Fernández de quienes

no se aportaron datos concretos de su identidad. Además, se verificó respecto de los titulares de los vehículos que algunos poseen solo CUIL como es el caso del vehículo dominio TGX628 y, en otros casos, los dominios corresponden a automotores (TGX628 y JCF053). Respecto del "Contrato de Locación de servicios de Flete" aportado, cuyas partes son Vicente Mancuso y Luis Pallaroni, se observa que ha sido aportado en copia simple, las firmas no se encuentran certificadas y el contrato no posee fecha cierta.

***Oscar Néstor García:** No pudo ser localizado. Registra 5 actividades comerciales activas, todas disímiles entre sí. Registra DDJJ del IVA y del IG sin movimiento. No registra empleados en relación de dependencia. No registra pagos ante la AFIP. Registra emisión de facturas electrónicas desde 02 a 04/2018 por $ 77.212.577,71. Registra retenciones sufridas por $ 17.382,27 en el IG y SICORE premios juegos. No registra bienes que reflejen una situación patrimonial acorde a los montos facturados, ni acreditaciones bancarias, ni información en CITI Compras ni CITI Ventas. Registra facturas Tipo C recibidas por presuntas compras en 05/2018 a contribuyente considerado "dudoso". No posee consumos relevantes indiciarios de efectiva realización de actividad comercial. “Irrecuperable” en el sistema financiero en 02 y 03/2017. Según bases obrantes en AFIP, es socio integrante de CASA PLAN SOCIEDAD LEY 19550 CAP. I SECC. IV que también se encuentra bajo fiscalización en el marco de la IG 748 con idénticos indicios de apocrificidad. De la verificación de los conceptos facturados según facturas electrónicas emitidas obrantes en bases de AFIP, surgen conceptos como servicios de cosecha y acarreo de uva, fletes con materiales de construcción, herramientas y máquinas, alquiler de retroexcavadora, venta de piedra caliza, materiales eléctricos entre otros. No surge de bases de la AFIP la compra de las mercaderías ni de los efectos necesarios para la efectiva prestación de los servicios facturados, así como tampoco la contratación de personal o la propiedad de bienes automotores que posibiliten la prestación de servicios de flete. Respecto de los montos facturados no obran registros bancarios de acreditaciones por los supuestos pagos por las mercaderías vendidas y/o los servicios prestados. Tampoco se registra una situación o crecimiento patrimonial consistente con la envergadura de las sumas facturadas. Se lo incluyó en la base APOC bajo la condición de "Usina sin capacidad económica". Del análisis de la documentación aportada por el contribuyente surge que el proveedor Oscar García le facturó lo siguiente: "Servicio de cosecha y acarreo en Pedernal", "Servicio de cosecha y acarreo de uvas de Fincas a Bodegas" y "Servicio de cosecha y acarreo de uvas varias en fincas de Pedernal, Peñaflor y San Martín a Bodegas". El contribuyente aportó formularios del Instituto Nacional de Vitivinicultura (INV) por los períodos facturados. De los elementos aportados se detectó que la documentación fue aportada en copia simple, correspondiendo a DDJJ de ingreso de UVA emitidas por el INV, acreditando el ingreso de uva por parte de PEÑAFLOR, PEÑAVID S.A., AGROT S.A. y Larrinaga María Cristina a la Bodega GRUPO PEÑAFLOR S.A. La uva fue trasladada en camiones cuyos dominios se detallan en los formularios que cita, de los cuales en algunos se pudo verificar la coincidencia entre la titularidad del vehículo con la persona indicada como conductor, tal es el caso del Sr. Norberto Oviedo CUIT 20-22659231-9, de Fernando Beuth CUIT 23-30542944-9 y de Juan José Ripoll CUIT 20-25573472-6, en tanto que respecto de otros, no se verificaron coincidencias. Además, se verificó respecto de los titulares de los vehículos que algunos no registran inscripción en la AFIP, ya que solo poseen CUIL como es el caso del vehículo dominio SFR740 y en otros casos los dominios corresponden a automotores (SIG821 - TSM130-TSK653 y SPH758).

***Juan José Quintero:** Se mostró resistente ante la fiscalización iniciada, no cumpliendo con los requerimientos cursados y que fueran debidamente notificados en su domicilio fiscal. Los montos facturados y la falta de consistencia entre las facturas emitidas, ponen de manifiesto el riesgo fiscal que supone la conducta del contribuyente. La resistencia pone de manifiesto la falta de registración contable o registración maliciosa de las actividades comerciales que declara, así como la falta de la documental

respaldatoria que permitan la comprobación de la efectiva prestación de servicios y ventas que pretende documentar a través de la emisión de facturas emitidas. No registra solicitudes de CAI desde 01/2013 hasta la fecha. Se lo incluyó en la base APOC por “usina sin capacidad económica”, “usina sin capacidad financiera” y “resistencia a la fiscalización”. Del análisis de la documentación aportada por el contribuyente surge que el proveedor facturó por el concepto "Servicio de acarreo de Uva Temporada 2016 Febrero/Marzo/Abril". Aportó formularios del INV por los períodos facturados. La documentación fue aportada en copia simple y consistió en DDJJ de ingreso de UVA emitidas por el INV, con lo que sólo acreditaría el ingreso de uva por parte de PEÑAFLOR, PEÑAVID S.A., a la Bodega GRUPO PEÑAFLOR S.A. La uva antes mencionada fue trasladada en camiones cuyos dominios se detallan en los formularios que citó, de los cuales algunos son de titularidad de las personas informadas por el contribuyente, en tanto que respecto de otros no se verificó tal coincidencia. Se verificó además que algunos titulares no se encuentran inscriptos en la AFIP ya que poseen CUIL y algunos dominios informados en los antes mencionados formularios del INV corresponden a automotores (VNG880). El "Contrato de Locación de servicios de Flete" aportado, cuyas partes son Juan José Quintero y Luis Alberto Pallaroni, se observa que fue aportada en copia simple, las firmas no se encuentran certificadas y el contrato no posee fecha cierta.

Ello lo llevó a concluir que *“los elementos arrimados de ninguna manera acreditan que el emisor de la factura hubiera sido quien efectivamente prestó los servicios facturados.”* Asimismo *“se detectaron facturas de compras que por las características físicas y/o porque se repetían los servicios prestados presumiblemente se vincularían a operaciones apócrifas”*. Se detallan a continuación las investigaciones relacionadas con las mismas:

***Olga Inés Dohmen** declaró que no había realizado operaciones comerciales con el contribuyente fiscalizado y se impugnó el importe de $ 145.942,16.

***Analía Fernanda Olivares** informó que nunca le habían facturado al contribuyente inspeccionado ni tampoco era cliente de su negocio y se impugnó el monto de $ 71.755,74.

***Carlos Mauricio Bobadilla** manifestó que no había realizado operaciones comerciales con el Sr. Pallaroni. Requeridas las facturas 0001-00000629/633/637/710/712/714, se constató que las mismas no habían sido emitidas al contribuyente fiscalizado y se impugnó el importe de $ 82.947,85.

***Mauro Rodrigo Suárez Gálvez** se encuentra inscripto como “servicio de contratista de mano de obra agrícola”. Presentó DDJJ de IVA en 04/2016 y 05/2016, ambos con saldo a favor y no presentó las anteriores ni posteriores. En IG presentó sólo en el ejercicio 2016 con un impuesto determinado de $ 1.138.996,24, el que se encuentra impago. No presentó DDJJ en SUSS. No registró pagos de impuesto por ningún tipo y concepto. No posee Automotores ni Inmuebles. En el período 2017, no registró movimientos bancarios de ningún tipo. De la consulta al sistema e-fisco Factura Electrónica, se verificó que el contribuyente facturó en el período 04/2016 a 11/2018 un importe total de $ 12.353.382,16. En 11/2018 se limitó la emisión de comprobantes tipo "A", habilitándolo a la emisión de comprobantes tipo "M". No emite facturación desde la fecha indicada. Se encuentra caracterizado en el Sistema de Percepción de Riesgo en categoría "E", muy alto riesgo a partir del 02/06/2017. El contribuyente verificado adjuntó copia simple de contrato de locación de servicios, el cual no posee fecha cierta y sus firmas se encuentran sin certificar. Además aportó copias de recibos N° 004 y 0019 del 07/04/2018 y 28/03/2018, respectivamente, de los cuales surgen el detalle de los cheques con los cuales se habrían efectuado los pagos. Finalmente, se circularizó al Banco de San Juan observando que los cheques 019 48206458/59/63, 48139739/40, 48206485, 48226106/8/9/10/11/12/13/14 y 48226203/4 no fueron presentados al cobro. Con respecto al

cobro de los cheques 4822610637/8 no coincide la actividad declarada por el Sr. Víctor Cesar Pío Cuevas con la detallada en la factura. En referencia a los cheques 48220170/1/2/3/4/5/6/4 y 48272137 detallados en el recibo 004 tampoco fueron presentados al cobro.

En base a lo descripto, se determinó la improcedencia de los comprobantes emitidos por los proveedores detallados.

VIII.- Que de la lectura del recurso interpuesto, la recurrente sólo se agravió en el sentido de que *"...si los señores inspectores hubieran cotejado los formularios del INV de los que surgen las constancias de pesaje e ingreso de los frutos cosechados con las facturas de venta que emitiera en los mismos períodos por MANO DE OBRA y por TRANSPORTE al GRUPO PEÑAFLOR S.A., PEÑAVID S.A. y BODEGAS SALENTEIN S.A. hubieran confirmado que los servicios fueron efectivamente prestados a favor de la recurrente y abonados conforme lo acreditara con los resúmenes de cuenta bancaria presentados." (v. pag. 6), por lo que solicitó que se revoque la determinación por contrario imperio.*

Debe recordarse que la ley 11.683 asigna al organismo fiscal la carga de acreditar los ajustes que practique respecto de la situación tributaria del contribuyente. En el caso de autos, el fisco nacional cumplió con dicha premisa al haber sustentado los ajustes mediante la utilización de indicios precisos y concordantes que comprobó respecto de los proveedores Jorge Daniel Diez, Vicente Francisco Mancuso, Oscar Néstor García, Juan José Quintero, Olga Inés Dohmen, Analía Fernanda Olivares, Carlos Mauricio Bobadilla y Mauro Rodrigo Suárez Gálvez; lo que le permitió suponer que éstos no fueron proveedores de la actora. En efecto, la pretensión fiscal fue sustentada a través de un conjunto de elementos concretos y razonables (esto es, los proveedores declaran actividades distintas de las que surgen de las facturas impugnadas, muchos desconocieron las operaciones con la actora, los contratos de fletes aportados por la recurrente no poseen fecha cierta, no poseen capacidad financiera, económica, ni patrimonial para haber llevado a cabo las operaciones, se encuentran incluidos en la base e-Apoc, etc.).

Por ello, resulta aplicable la regla del *"onus probandi incumbit ei qui dicit"* (la carga de la prueba es correlativa a la carga de la proposición de los hechos), receptada por el art. 377 del CPCCN que dispone que cada parte deberá probar aquello que invoque como soporte de su pretensión, defensa o excepción. En este sentido si bien este Tribunal -cfme. art. 164, ley 11.683 -tiene *"...amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes..."*, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de la igualdad procesal.

En el caso, la recurrente produjo en esta instancia prueba informativa dirigida a la AFIP-DGI a los fines de que se informe las fechas de inclusión de los proveedores *Vicente Francisco Mancuso, Oscar Néstor García, Juan José Quintero, Carlos Mauricio Bobadilla y Mauro Rodrigo Suárez Gálvez en la base e-Apoc (v. presentación del 01/02/2021) y* prueba informativa al Grupo Peñaflor S.A. -continuadora legal de Peñavid S.A.-, por la cual se acompañan las copias de las facturas -y no un CD como indica la oficiada- que la recurrente le emitiera informando la fecha de pago (v. presentación del 04/02/2021. Dichas probanzas no logran enervar los argumentos hasta aquí desarrollados, pues no logró acreditarse fehacientemente que las operaciones fueron prestadas por los proveedores impugnados, resultando su inclusión en la base apoc del fisco sólo un indicio más de los tantos expuestos en el Considerando VII.- y que sustentan el ajuste fiscal.

En este sentido, debe recordarse que la CSJN en el precedente "Feretti, Félix Eduardo", del 10/3/2015,

(Fallos 338:169), tuvo en cuenta las disposiciones del art. 12 de la ley del IVA y afirmó que *"esta norma subordina el derecho al cómputo del crédito fiscal en el IVA a la circunstancia de que el hecho imponible se haya perfeccionado respecto de los vendedores de bienes o prestador del servicio"*, extremo que la actora no logró acreditar en estos autos, pues -tal como se señaló ut supra- la actora no probó que los proveedores impugnados hayan realizado efectivamente las operaciones de venta que aquél les adjudicó.

También vale recordar el criterio asumido por la Corte en el precedente "Stop Car S.A. TF 26815-I c/DGI", del 21/08/2013, (S. 31. XLVII. ROR) al señalar *"...la señalada discordancia entre la naturaleza de la actividad declarada y los servicios facturados constituía una anomalía que daba cuenta de la falta de veracidad de las operaciones impugnadas, extremo que la actora no desvirtuó con información o explicaciones convincentes acerca de su existencia y características, como tampoco de las circunstancias que habrían justificado su contratación."* (considerando VI), criterio que fue reiterado por dicho Tribunal al resolver la causa "Floriner S.A. (TF 24.275-1) c/ DGI", sentencia del 10/12/2013, (F. 48. XLVII. ROR). donde además agregó que esa situación *"…que presentan las facturas examinadas conduce a confirmar la pretensión fiscal, por cuanto ésta se funda en indicios graves y concordantes que impiden tener por acreditada la existencia de las operaciones consignadas en tales facturas sin que obste a ello el hecho de que los documentos respectivos cumplan los requisitos formales de facturación"* (considerando 12).

Por todo lo expuesto, **corresponde confirmar, con costas, los ajustes practicados en el IVA respecto de los proveedores *Jorge Daniel Diez, Vicente Francisco Mancuso, Oscar Néstor García, Juan José Quintero, Olga Inés Dohmen, Analía Fernanda Olivares, Carlos Mauricio Bobadilla y Mauro Rodrigo Suárez Gálvez.***

IX.- Que si bien la actora no expresó agravios respecto de los intereses resarcitorios, cabe señalar que en esta materia los mismos constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha revisado la doctrina de Fallos 304:203 en donde se expuso que: *"si bien en el precedente de Fallos 304:203 el Tribunal estableció que resulta aplicable la última parte del art. 509 del Código Civil que exime al deudor de las responsabilidades de la mora cuando ésta no le es imputable, las particularidades del derecho tributario…que indudablemente se reflejan en distintos aspectos de la regulación de los mencionados intereses (Fallos: 308:283, 316:42 y 321:2093), llevan a concluir que la exención de tales accesorios con sustento en las normas del Código Civil queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales ajenas al deudor que deben ser restrictivamente apreciadas han impedido a éste el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria. Es evidente, entonces, que la conducta de la contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto o que lo ha hecho por un monto inferior al debido, en razón de sostener un criterio en la interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia. Ello, es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley lo puntualizó la Corte en otros precedentes…se trata de la aplicación de intereses resarcitorios cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas"* (cfr. CSJN, Fallos 323:1315).

Ello así, debe **confirmarse la liquidación de los intereses resarcitorios intimados en el acto recurrido, con costas,** toda vez que los mismos se ajustan a lo dispuesto por el art. 37 de la ley 11.683.

X.- Que con relación a la multa por defraudación en el IVA, con fundamento en los arts. 46 y 47, incs. b) de la ley 11.683, por el período fiscal 04/2016, el artículo 46 de la ley 11.683 en su parte pertinente dispone que: *"el que mediante declaraciones engañosas u ocultación maliciosa, sea por acción u omisión, defraudare al Fisco, será reprimido con multa de dos (2) hasta seis (6) veces el importe del tributo evadido"*.

La figura se construye con un "elemento objetivo", consistente en la falta de ingreso total o parcial del impuesto debido, y un "elemento subjetivo", consistente en *"una actividad dolosa tendiente a defraudar los intereses del fisco"* (Fallos 323:2172 considerando 4).

Encontrándose acreditado el elemento objetivo de la sanción aplicada, corresponde analizar el elemento subjetivo teniendo en cuenta la figura legal imputada.

A dichos fines, el fisco debe acreditar no sólo la conducta defraudatoria del contribuyente sino también que la misma fue realizada con el ardid o engaño necesario –ardid idóneo- para materializar el elemento subjetivo de la figura. Ahora bien, el legislador puso a disposición del ente fiscal una importante herramienta a los fines probatorios, como son las presunciones de dolo establecidas en el art. 47 de la ley 11.683, para cuya utilización debe acreditar el hecho fáctico (base) que origina la presunción y que conduce a la probable existencia del segundo hecho, esto es, el hecho presunto materializado en la existencia de voluntad de defraudar al fisco para -de tal forma-, provocar la inversión de la carga probatoria, siendo el contribuyente el obligado a desvirtuar dicha presunción.

En esta línea, el inc. b) del art. 47 establece que: *"Se presume, salvo prueba en contrario, que existe la voluntad de producir declaraciones juradas engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas cuando: b) cuando en la documentación indicada en el inciso anterior se consignen datos inexactos que pongan una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible;..."*

En efecto, las constancias agregadas en las actuaciones y que fueron relatadas en los considerandos anteriores, dan cuenta de que el fisco detectó inconsistencias en los proveedores impugnados, que disminuyeron los CF en IVA, respecto de los que no aportó pruebas que avalen sus dichos, lo que llevó al fisco a determinar de oficio la materia imponible. Lo cierto es que -tal como se desprende de las actuaciones administrativas relatadas- estos hechos generaron que se consignen datos inexactos en las constancias documentales y demás antecedentes que incidieron gravemente sobre la determinación de la materia imponible.

Como se afirmó, las presunciones que establece el art. 47 de la ley 11.683 admiten prueba en contrario, siendo la apelante quien debió demostrar la falta del "elemento subjetivo" requerido para tener por configurado el ilícito que se le imputa, en atención a la inversión de la carga de la prueba que la aplicación de dichas presunciones ocasiona procesalmente.

Ello así, quedó evidenciado con los elementos hasta aquí analizados que el contribuyente incurrió en irregularidades que revelan la intención de ocultar su realidad impositiva, lo que -claramente- no fue puesto en conocimiento por la actora, sino evidenciado por el fisco en su tarea fiscalizadora, sin que aquella parte haya allegado -ni en sede administrativa ni en la presente instancia- prueba fehaciente alguna que avale sus dichos.

Por lo expuesto, corresponde confirmar la sanción aplicada en la resolución 11/2020, con costas.

La Dra. Marmillon dijo:

Que adhiere al voto del Vocal preopinante.

Por ello, **SE RESUELVE**:

Confirmar en todas sus partes la resolución apelada, con costas.

Se deja constancia que este pronunciamiento se dicta con el voto coincidente de dos Vocales Titulares de la Sala “C”, conforme a lo previsto por el artículo 184 de la ley 11.683, por encontrarse vacante la Vocalía de la 9° Nominación.

Regístrese, notifíquese y archívese.

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.04 12:57:29 -03:00

Viviana Marmillon
Vocal
Vocalía VII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.09 13:13:32 -03:00

Claudio Esteban Luis
Vocal
Vocalía VIII Sala C Competencia Impositiva
Tribunal Fiscal de la Nación

Digitally signed by GESTION DOCUMENTAL ELECTRONICA - GDE
Date: 2023.10.09 13:13:33 -03:00